

# The Use of Judicial Accounting and Its Impact on the Corporate Governance of Iraqi Companies

Study in the National Company for Chemical and Plastic Industries in Iraq

Donia Jassem

*College of Science, University of Qadisiyah*

[Donyajasim25@gmail.com](mailto:Donyajasim25@gmail.com)

## ARTICLE INFO

Submission date: 4/9/2018

Acceptance date: 21/1/2019

Publication date: 1/6/2019

## Abstract

The current research highlighted the field of judicial accounting as a new area of accounting, which was concerned by fraud cases in the business environment and clarifying the role of judicial accounting in activating the objectives of corporate governance while highlighting the role of corporate governance in achieving the quality of accounting information over five years (From 2005 to 2010). The researcher adopted the descriptive analytical method by tracking and investigating the research material and analyzing it and extracting the results in addition to the study of the content through studying some references and sources related to judicial accounting and its impact on corporate governance and reviewing some studies and financial lists in the National Company for Chemical and Plastic Industries in Iraq to learn about the reality of judicial accounting And the impact on governance. The results of the research result in a relationship between the stakeholders and the competitiveness of the institution. The sample of the study. The internal audit function in the institution has the sample of the study independently in the performance of its tasks. The researcher has the financial and financial resources necessary to perform his duties. And current and prospective clients for adoption on the basis of consistent accounting and legal rules, and that the work of the internal auditor is subject to independent external evaluation.

**Keywords:** Judicial Accounting, Corporate Governance, Plastic Industries, Internal Audit, Oversight and Accountability, Auditing



## استخدام المحاسبة القضائية واثربها على الحوكمة المؤسسية للشركات العراقية دراسة في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق

### الخلاصة

البحث الحالي سليلط الضوء على مجال المحاسبة القضائية كونه مجالاً جديداً في المحاسبة جرى الاهتمام به بسبب حالات الاحتيال في بيئة الاعمال وتوضيح دور المحاسبة القضائية في تفعيل أهداف حوكمة الشركات مع ابراز دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وذلك على مدى 5 سنوات (من 2005 وحتى 2010). واعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تتبع واستقصاء مادة البحث وتحليلها واستخلاص النتائج بالإضافة إلى منهج دراسة المضمون من خلال دراسة بعض المراجع والمصادر المتعلقة بالمحاسبة القضائية وأثرها على حوكمة الشركات ومراجعة بعض الدراسات والقوائم المالية في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق للتعرف على واقع المحاسبة القضائية وأثر ذلك على الحوكمة. وأسفرت نتائج البحث عن وجود علاقة ارتباط بين أصحاب المصالح وتنافسية المؤسسة عينة الدراسة، تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة عينة الدراسة بالاستقلالية في أداء مهامها، وتتوفر لديه امكانات مادية ومالية اللازمة لأداء مهامه، ويتمتع المدقق بقواعد السلوك المهني فيساهم في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، تعزيز الثقافة الأخلاقية، واكتشاف الأخطاء والتلاعب، وأنه تربطه علاقة تكامل مع المدقق الخارجي، وأن أعمال المدقق الداخلي تخضع إلى تقييم خارجي مستقل.

**الكلمات الدالة:** المحاسبة القضائية، الحوكمة المؤسسية، الصناعات البلاستيكية، التدقيق الداخلي، الرقابة والمسائلة، المراجعة.

### مقدمة

شهد العالم العديد من فضائح الفساد والتلاعب في أرقام الحسابات المالية للعديد من الشركات الأمريكية الكبرى، بدءاً من شركة أنرون العملاقة للطاقة وصولاً إلى زيروس ومروراً بتيكو و "جنرال موتورز وماركرون تكنولوجي وزيروكس وجلوبال كروسينج وبيونج"، ووفقاً لما يشهده العالم من تقشي لحالات الغش والاحتيال، والتضليل في القوائم المالية، وما رافقها من أزمات وانهيارات مالية للعديد من الشركات العالمية الكبرى، وتزايد عمليات غسيل الأموال وارتفاع في معدل الجرائم المالية.

ونتيجة لذلك ازدادت شكوك المستثمرين والمساهمين والمقرضين حول وجو احتيالات وتضليل في القوائم المالية، وارتفاع معدل الدعاوي القضائية والمنازعات ومن ثم حاجة القضاء إلى خبراء أو مستشارين محاسبين يمكن الاستفادة من خبرتهم ومهارة وعمق تحرياتهم وإبداء رأيهم حول الدعاوي القضائية التي تختص بالمخالفات والغش في القوائم المالية، وصولاً إلى ما يعرف بالمحاسبة القضائية والتي تهتم بإعداد محاسبين مؤهلين على درجة كافية من التأهيل العلمي والعمل في المجالات المحاسبية والقانونية والأعمال التجارية للعمل كخبراء أو مستشارين لتأييد الدعاوي القضائية ومساعدة القضاء ومعاونته في توضيح الحقائق وإقرار العدالة بما يمتلكون من معرفة ومهارات متخصصة في كافة المجالات المتنوعة في المحاسبة والمراجعة ومهارة التحريات والتحليل والنظر إلى ما وراء الأرقام والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الاحتيال في القوائم المالية.

وبهذا أصبحت المحاسبة القضائية مهنة تتطلع إلى أبعد من الأرقام في التعامل مع الواقع، حيث أنها تستعين بالقانون، ومهارات التحقيق ونظام الحوكمة لتكون حاضرة في المحاكم، فهي تستخدم علم ومهارات

المحاسبة والتدقيق والتحقيق من أجل كشف الأضرار المالية والتقرير عنها للاستعانة بها في التحقيقات القانونية، ومن ثم في عمليات التقاضي لفض النزاعات بصورة عادلة.

## الفصل الاول: منهجية البحث والدراسات السابقة

اولاً: منهجية البحث:

### 1- مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في الصعوبات التي تواجهها الشركات العاملة في العراق نتيجة لاستخدام اساليب المحاسبة القضائية بسبب عدم توفر الكوادر المحاسبية والرقابية التي تمتلك الخبرة والمؤهلات العلمية والعملية لممارسته مهامهم، وكذلك في عدم وجود قناعة من قبل مجلس الادارة بإمكانية الاعتماد على المعلومات التي تعمل المحاسبة القضائية على تقديمها للمجلس او للجمهور بشكل عام، وعدم وجود فصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير العام.

### 2- أهمية البحث

تبرز أهمية المحاسبة القضائية في أنها احد المجالات الهامة والحديثة التي تحمل فرصا عديدة لاحتياجات المستقبل، وتحدد المهارات المطلوبة والمتطلبات الأساسية في المحاسب القضائي، وأنها تمثل إطارا متكاملًا للمحاسبة والقانون معا و للعمل معا على تقديم تحريات أكثر عمقا وأكثر ارتباطا بالدعاوى القضائية حيث تيسر الطريق للمحاسب القضائي لكي يكون مستشارا قضائيا على مستوى عال، وكذلك تبرز الاهمية في إعداد محاسب ذو خبرة في مجال المحاسبة يكون على اطلاع بالقوانين والاحكام القضائية اي يكون خبيراً وفاحصاً ومستشاراً فعالاً يقوم بإجراء تحريات على أقصى دقة وشمولا وعمقا من المراجعة الخارجية، وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية الكافية التي تساعد على تأييد الدعاوى القضائية، وتنوير القضاء ومساعدته على إقرار الحق وتحقيق العدالة

### 3- أهداف البحث

يهدف البحث الحالي إلى ما يلي :

- تسليط الضوء على مجال المحاسبة القضائية كونه مجالاً جديداً في المحاسبة جرى الاهتمام به بسبب حالات الغش والاحتيال في بيئة الاعمال.
- دور المحاسبة القضائية في تفعيل أهداف حوكمة الشركات
- ابراز دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

### 4-فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية مفادها:

ان اعتماد مجال المحاسبية القضائية لتفعيل اهداف ومبادئ وآليات حوكمة الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق يؤدي الى زيادة ثقة الجمهور بالشركة.

## 5-منهجية البحث

يعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال تتبع وتحليل واستخلاص النتائج من خلال دراسة بعض المراجع والمصادر المتعلقة بالمحاسبة القضائية وأثرها على حوكمة الشركات ومراجعة بعض الدراسات والقوائم المالية في الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق للتعرف على واقع المحاسبة القضائية وأثر ذلك على الحوكمة.

## 6-حدود البحث

- الحدود المكانية : الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية العراقية
- الحدود الزمنية لفترة 5 سنوات (من 2005 - 2010).

## ثانيا: الدراسات السابقة

- 1-دراسة (احمد) 2013 بعنوان (دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات الفاسد المالي) تناولت الدراسة الغش والتلاعب في القوائم المالية والتعرف على الاساليب التي تؤدي الى الرقابة على اداء المدقق الخارجي للحد من اساليب التلاعب المحاسبي وقد خلصت الدراسة الى وجود حالات لعمليات الغش والتلاعب في القوائم المالية واوصت الدراسة الى بضرورة تعيين محاسب قضائي.
- 2-دراسة (الكبيسي) 2016 (دراسة استقصائية ميدانية عن المحاسبة القضائية من وجهتي نظر القضاء والمحاسب القضائي في الأردن تناولت الدراسة ابراز دور المحاسبة القضائية لأعداد وتأهيل محاسبين قضائيين وتوصلت الدراسة الى ضرورة وجود دورات تدريبية للمحاسبين لغرض تأهيلهم والتعريف بالقواعد القانونية وانشاء قسم للمحاسبة القضائية.

## الفصل الثاني : المحاسبة القضائية وحوكمة الشركات

### اولا: المحاسبة القضائية

#### 1-تعريف المحاسبة القضائية

وردت عدة تعريفات للمحاسبة القضائية تتمركز معظمها حول طبيعة المهنة والمهارات المتعلقة بها اذ عرفت بعدة تعاريف منها:

- عرفها [1] بأنها " تطبيق المهارات المحاسبية والتدقيقية والتمويلية والطرائق الكمية ومجالات معينة من القانون والبحث ومهارات التحري في جمع وتحليل وتقييم الأدلة الثبوتية وتوضيح وتوصيل النتائج.
- عرفها[2] بأنها تعتبر فرع متخصص من فروع المحاسبة المتعلقة في كثير من الأحيان بالقضايا القانونية والشكاوي المالية، بالإضافة إلى تقديم خدماتها كخبير في مجالات عدة مثل الثمين ومطالبات التأمين إضافة إلى قضايا الاحتيال المالية والقضايا ذات الأضرار المالية الشخصية.
- فيما عرفها [3] بأنها نتيجة عملية التكامل الحاصلة بين مهارات المحاسبين والمدققين بالإضافة إلى مهارات التحقيق

وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن المحاسبة القضائية هي مجموعة من الخبرات والمهارات الخاصة بالتدقيق والتحقيق وهي تؤدي على شكل شهادة أو استشارة، إلا أنها تغطي مجالات عديدة كالمسؤولية عن المنتج، الملكية الفكرية، الإخلال بالضمان أو الوكالة، والنزاعات بين المساهمين والشركاء، حيث أن المحاسبة القضائية أصبحت معروفة على أنها قطع تخصصي قائم بذاته.

## 2- طبيعة المحاسبة القضائية

المحاسبة القضائية تقوم على أساس مجموعة من مهارات متخصصة ومتكاملة في المحاسبة والتدقيق، وبراعة ومهارة التحريات وهي تنظر دائماً إلى ما وراء الأرقام حيث توفر تحليل محاسبي مناسب للقضاء يكون أساسه المناقشة والجدل، كما أنها أكثر عمقا واشمل نطاقا وأكثر ضبطا من المحاسبة القانونية.. كما أنها تتعلق بالفحص القانوني، وتقدم درجة عالية من التأكد وهي شاملة وكافية وكاملة ويمكن من خلالها الإدلاء برأي مهني مستقل وتقديم تقرير يساهم في الدعاوى القضائية. [2]

كما أنها تطبيق لمهارات المراجعة في ضوء المعرفة بالأمور القانونية المرتبطة بتنفيذ القانون والجدل والدعاوى القضائية ومنه تجمع بين الخبرة المالية ومهارة التحريات والعمل داخل إطار قانوني يوفر أدلة كافية لضبط الاحتمالات في القوائم المالية. وتركز على التأييد، والإثبات، والتسجيل، والتفسير، والبحث، والاتصال، والتحقق من البيانات الماضية أو الأنشطة المحاسبية الأخرى، وتقديم تقرير مدعم بالأدلة القانونية والموضوعية لإثبات الواقع الحالي والتنبؤ بالنزاع المستقبلي. وهذا ما أوضحه مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) على أن المحاسبة القضائية تتضمن كلا من محاسبة التحريات وتأييد الدعاوى القضائية. [1]

تري الباحثة أن المحاسبة القضائية هي الفهم العميق للعلوم المحاسبية والقانونية وامتلاك مهارة التحري والتقصي والفحص وممارسة أعلى درجات الشك المهني وتأييد الدعاوى القضائية وذلك في ضوء معايير عامة يجب أن يتمتع بها المحاسب القضائي وميثاق مهني وآداب وسلوكيات تنظم هذه المهنة في ضوء تضافر جهود الدولة والمجتمع للارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة.

## 3- الفرق بين المحاسب القضائي والمراجع

يمكن التركيز على أهم الفروق بين المحاسب القضائي والمراجع من خلال الجدولين أدناه واللذان يعتبران في رأيي من أهم أسس التفرقة بين المحاسب القضائي والمراجع.

### الجدول رقم (1) الفرق بين المحاسب القضائي والمراجع

المحاسبة القضائية	المراجعة
تقديم رأي يستند إلى واقع يمكن أن يكون معروف أو لم يكتشف حيث أن المحاسب القضائي يرى بالعين العادية ما لم يرى	يركز على الرأي المهني ووضوح عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح
وظائف كمحقق (تحري) والخبير الشاهد	وظائف كمحقق (تحري) فقط
زيادة الطلب عليها من قبل المنظمات	عملية روتينية ثابتة في المنظمات
يتعامل مع كل القضايا المدنية والجنائية	يتعامل مع كل القضايا المدنية

المصدر: [4]

الجدول رقم (2) الفرق بين المحاسب القضائي والمراجعة الخارجية

مراجعة خارجية	محاسبة قضائية	
تقديم تقرير يوضح رأي فني محايد عن حقيقة النشاط ومدى صدق وعدالة القوائم المالية.	تحديد المناطق غير القانونية والمشكوك فيها والتي تمثل البيئة المساعدة على الغش	الهدف
أكثر اتساعا واقل عمقا	أكثر عمقا واقل اتساعا	النطاق
المهارات المطلوبة لإعداد وعرض القوائم المالية	مهارات متخصصة ومتكاملة لكل من المحاسبة والمراجعة والأساسيات القانونية	المهارات المطلوبة
اقل عمقا	أكثر عمقا	الأساليب والإجراءات
لا تتطلب المعرفة القانونية	تتطلب المعرفة القانونية	المعرفة القانونية

المصدر: [5]

#### 4- المهام الرئيسية للمحاسب القضائي :

تقع على عاتق المحاسب القضائي من مجموعة من المهام ويمكن تمييز اثنان منها والليذان يعتبران من المهام الرئيسية التي من المهم ان يقوم بها المحاسب القضائي وهما: [6]

##### أ- التحري عن الغش المالي:

- 1-التحري والكشف عن الغش في القوائم المالية.
- 2-مراجعة الحالات الفعلية للغش واقتراح طرق معالجتها.
- 3- المساعدة في حماية الأصول واسترجاعها التنسيق والاستعانة بالخبراء في مجالات متعددة.

##### ب- خدمات التقاضي:

- 1-جمع المستندات لقبول أو رفض الادعاء
- 2-مراجعة المستندات الملائمة لتكوين التقييم المبدئي للحالة وتحديد مجال الخسارة وقيمتها
- 3-فحص الأدلة المناسبة وتقييمها وتكوين الرأي في الغش المالي.
- 4-حضور جلسات القضاء وإبداء الشهادة وتوضيح القضايا المالية.

#### 5-المتطلبات الأساسية للمحاسب القضائي :

المحاسب القضائي من الواجب ان تتوفر فيه مجموعة من المتطلبات والمؤهلات التي تمكنه من اداء المهام الموكلة اليه بأفضل صورة ممكنه وهي: [7]

أ- ضرورة أن يكون لدى المحاسب القضائي خلفية محاسبية كبيرة، ومعرفة متكاملة بالمراجعة والرقابة الداخلية، وبكيفية ضبط الغش وإدارة المخاطر المرتبطة به في إطار التفهم الحقيقي لأساسيات البيئة القانونية ومهارات الاتصال.

ب- ضرورة أن يتوافر لدى المحاسب القضائي التميز والخبرة العالية والقدرة على الإقناع ومهارة الاتصال الفعال وبراعة إجراء التحريات والتفهم العميق للعمليات المحاسبية والمقدرة على الجدل والتحليل والتقييم وتأييد الدعاوى وضرورة التحاقه بالدورات التدريبية والبرامج المتخصصة والحصول على شهادة خبرة مهنية معتمدة من جهات متعارف عليها.

ت- هناك دوافع من وراء تطبيق المحاسبة القضائية في البيئة العراقية تتمثل في تلبية حاجة القضاء إلى خبراء أو استشاريين يدلون بأرائهم ويقدمون تقاريرهم حول المخالفات المالية، طمأنة المستثمرين والمساهمين والمقرضين على الحالة المالية لشركاتهم.

ث- هناك صعوبات تواجه البيئة العراقية في تطبيق المحاسبة القضائية نتيجة لعدم وجود تشريع أو جهة معينة ملزمة بتطبيق المحاسبة القضائية.

ج- تتمثل أساليب المحاسبة القضائية في المراجعة التفاعلية والمراجعة التشريعية والمراجعة الالتزام بالقوانين والأحكام والتشريعات وإجراء التحريات والأداة التشخيصية وتطبيق هذه الأساليب سيؤثر على التخطيط لعملية المراجعة الخارجية ومن ثم زيادة كفاءتها وفعاليتها وطمأنة مستخدمي القوائم المالية.

#### 6 - التأهيل العلمي والعمل للمحاسب القضائي.

أ- **المؤهلات العلمية:** يجب أن يكون المحاسب القضائي يمتلك مؤهلات علمية في التمويل، القانون، المحاسبة، علوم الحاسب الآلي وتكنولوجيا المعلومات وغيرها من التخصصات الأخرى ذات الصلة [4].

1- **الخبرة العملية:** من المهم أن يمارس الشخص للمحاسب القضائي بحد أدنى ثلاث سنوات ويتكون فريق المحاسب القضائي من المحامين والمحاسبين وخبراء قضائيين في مجال الحاسوب [4].

2- **علم الحاسوب وتكنولوجيا المعلومات:** ينبغي أن يكون المحاسب القضائي الجيد أن يكون لديه خلفية أصيلة عن الحاسب وتكنولوجيا المعلومات في الوقت الراهن وتتبع التغيرات السريعة في هذا المجال، والجرائم الالكترونية وذلك لتسهيل المقاضاة.

3- **صفات أخرى:** مثل مهارة التحليل، التفكير الانتقادي، منطقية السلوكيات الجنائية، المعرفة بالقوانين ذات الصلة [1].

#### 7- تحديد واجبات وصلاحيات المحاسب القضائي : [2]

أ- يستعرض مذكره الادعاء في القضايا الجنائية و يعرض الاتهام في قضية جنائية إذا قدم التحقيق إلى كبير هيئة المحلفين.

ب- يستعرض الأدلة المتاحة والمتوقعة لإثبات أو عدم الموافقة على الاتهامات في القضايا الجنائية أو تقديم الدعم أو الرفض والاستجابة للمدعي في مواقف القضايا المدنية و يتحقق من دقة البيانات المحاسبية المقدمة للمحكمة سواء كانت جنائية ام مدنية.

ت- يقدم المشورة للمحامين والقضاة بشأن المشاكل الفنية المحتملة في المحاسبة و يوفر معلومات اللازمة لتعيين واختيار الموظفين بفعالية.

## 8-أساليب المحاسبة القضائية : [7]

1-المراجعة التفاعلية: وهي التي تهدف إلى إجراء التحريات اللازمة عن المناطق أو الأنشطة غير القانونية والمشكوك فيها للتأكد من وجود أو عدم وجود غش بها، وتحديد الأشخاص المسؤولين عن ذلك، وتجميع الأدلة المناسبة والمقبولة لتأييد الدعاوى القضائية.

2-المراجعة البعدية: وتهدف إلى الفحص من عدة مظاهر وهي تتضمن ما يلي:

- المراجعة التشريعية: وتقوم تلك المراجعة على دراسة وتقييم الرقابة الداخلية، والتأكد من حماية الأصول والموارد المختلفة.

- الالتزام المنظم: ويستخدم ذلك في حالة المراجعة الحكومية حيث يتم التأكد من مدى التزام الوحدة بالقوانين والأحكام والتشريعات عند صرف وإثبات المدفوعات الحكومية.

ثانياً: حوكمة الشركات مفهوم وأهميتها

## 1-مفهوم الحوكمة

للحوكمة العديد من المعاني وهي(حوكمة الشركات، وحاكمية الشركات، وحكمانية الشركات، والتحكم المشترك، والتحكم المؤسسي، والإدارة المجتمعية، وضبط الشركة، والسيطرة على الشركة، والمشاركة الحاكمة، وإدارة شؤون الشركة، والشركة الرشيدة، الاطار الفوقي للمجتمع، والإدارة الحققة للشركة، والحكم الصالح للشركة، وأسلوب ممارسة سلطة الإدارة في الشركة، وإدارة الحكم الرشيد، وإدارة الحكم الصالح، والإدارة السديدة(وفيما يلي مجموعة منتقاة من مفاهيم الحوكمة من وجهة نظر بعض الكتاب والباحثين والمهتمين:

## الجدول رقم (3) مفاهيم الحوكمة من وجهة نظر بعض الكتاب والباحثين والمهتمين

ت	المصدر	مضمون المفهوم
1	[8]	نظام هيكلي وتشغيل ورقابة للشركة من خلال نظرة استراتيجية ذات اهداف طويلة المدى ترضي اصحاب المصالح والدائنين والموظفين والزبائن والمجهزين والتكامل مع المتطلبات القانونية والتشريعية بمعزل عن حاجة بيئة المجتمع المحلي فهي تقود لبناء نظام قانوني وتجاري ومؤسسي لخدمة هذه الاهداف أخذة في الحسبان التكامل مع المسؤولية والايرصال.
2	[9]	قوانين ولوائح منظمة لعمل المنظمات وتلزم هذه المنظمات بأتباع معايير معينة يتم عن طريقها الاختيار السليم لأفراد مجلس الادارة والذي بدوره يقوم برسم الاستراتيجيات ويضع الخطط اللازمة لإدارة اعمال ونشاطات الشركة ودور ذلك في تطوير الاستثمار في الاسواق المالية.
3	[2]	أدوات يتم السيطرة بها على الشركات لضمان تعظيم قيمة اصحاب المصالح والتأكد من ان العائد على راس المال يوظف بصورة صحيحة والسبب في ذلك ان اتخاذ القرارات في الشركة يتأثر بالعلاقات الداخلية لمدير الشركة ومجلس الادارة مما يستوجب وجود مسألة اكبر لحفظ حق المستثمر المنفرد.
4	[10]	صيغة لتشجيع الاستعمال الأكفأ للموارد لتحقيق المسائلة والادارة الحصيصة لهذه الموارد وهي تهدف لجلب المنفعة للأفراد والمنظمات والمجتمع وتساعد الشركة على تتبع راس المال المالي والبشري والاداء الفعال لتوليد القيمة الاقتصادية طويلة المدى لأصحاب المصالح والمجتمع ككل.
5	[11]	فعاليات تساعد على استمرار التشريع الداخلي للمنظمة تنتج عن الالتزامات والتشريعات الموضوعة عليها.
6	[12]	قواعد تساعد في السيطرة والرقابة على سلوك المدير وتتعلق بالإفصاح والمسألة والعدالة كأساس للسيطرة على الشركة



		واعمالها كون هؤلاء المدبرون وظفوا اصلاً لتحقيق اهداف اصحاب المصالح وانصافهم.
7	[13]	حل اقتصادي يتعلق بكيفية تأمين وتحفيز الادارة الفعالة للمنظمات باستعمال اليات حساسة مثل العقود والقرارات المنظمة والتشريع لتحسين الاداء المالي والعائد التنافسي إذ يقوم المدبرون الموجهون للسياسة والمدققون من خلاله بتحمل مسؤولياتهم تجاه اصحاب المصالح وتوفير الديمقراطية لكل الاطراف ذات العلاقة بالمؤسسة (اصحاب المصالح والموظفين والزبائن والصارفة والبلد).
8	[14]	ممارسات تقع ضمن عمليات ادارة المخاطر لتطوير وتحسين اداء المنظمة لاسيما في المنطقة ذات المنافسة المتزايدة باتباع الادارة لقواعد يحددها المشرعون والمدققون والمفتشون.

## 2- أهمية الحوكمة:

اكتسبت الحوكمة أهمية كبيرة برزت من خلال الآتي:

أ- تنعكس أهمية الحوكمة بكونها الحل الاقتصادي والاجتماعي لتطوير المجتمعات ككل، بالمساعدة على إنهاء الفقر وتقليل حدته وزيادة الاصلاحات الاقتصادية العالمية من خلال العمل والجهد المنظم لتحقيق النمو الذي

يحقق الازدهار والرفاهية للمجتمعات من خلال تطبيق الحوكمة في القطاعين العام والخاص. [10]

ب- تساعد الحوكمة على إنشاء مبادئ السوق الحرة في الاقتصاديات المغلقة مما يولد جيلاً جديداً من أصحاب المشاريع والمستثمرين في جميع أنحاء العالم ووضع مسؤولية بيئات تراعي قيام شركات أعمال تنافسية مهمة ومدارة بصورة اخلاقية وتطبق اللامركزية الاقتصادية بالاستناد للحوكمة على عائق الاصلاحات المحلية المستندة الى المبادئ الدولية. [15]

ج- أن الحوكمة في المصارف تمثل تركيزاً للفهم الملائم لمبادئ الصيرفة على مستوى مجلس الادارة والادارة الوسطى وهي تمثل كذلك الحرفية في هذين المستويين كما أنها تصعد من مستوى الرقابة المزدوجة من قبل القوانين المدونة ومجلس الادارة وكذلك المحاسبة والمساءلة عن أعداد مجلس الادارة مع الأخذ بالاعتبار التأثير السياسي وأيضاً توفير المراجعة والالتزام بالإفصاح من قبل المدققين في اقسامهم عن طريق المعرفة بتطبيقات المصروف وأيضاً لا تخفي الفائدة على المقترضين مقابل الكلفة المتكبدة للمودعين. [16]

د- أن إدارة المؤسسة بحسب الحوكمة تكون مطالبة بالإفصاح عن المعلومات المالية والتحليل المالي كي لتقييم المؤسسة بدقة في مجال إدارة المخاطر التنافسية ولاسيما مخاطر الائتمان وتعد الجهات الاساسية في الحوكمة هي (المساهمون، ومجلس الإدارة، والإدارة التنفيذية، ولجنة التدقيق، والتدقيق الخارجي، والجمهور المتعامل مع المؤسسة) ونتيجة لذلك سنحصل على العائد الأمثل الذي يقلل من كلفة المستوى المطلق للمخاطر. [17]

هـ- أن أهمية الحوكمة هي أنها تتكون من عنصرين احدهما المتابعة والرقابة لاكتشاف الانحرافات والتجاوزات والعنصر الاخر هو تعديل وتطوير عمل الشركات عن طريق الضبط والتحكم بهدف تصحيح الانحرافات اذ يقوم العنصر الثاني بتطوير وتنمية الشركات وتحسين قدراتها وقراراتها لتجاوز الاخطاء والمشكلات التي تقع فيها في حين يهتم العنصر الأول بالرغبة في اكتشاف التجاوزات. [6]

و- تشجع الحوكمة الأفراد على المشاركة في الاعمال كونهم أصحاب مصالح في الشركات المطبقة للحوكمة وهي تساعد على معرفة ما انجزته هذه الشركات ومستوى إداء الادارة فيها ومعرفة من يقوم باتخاذ القرار ويخطط له وزيادة مستوى الشفافية والمساءلة التي يتمتع به أصحاب المصالح ومعرفة الفرص التي امامهم والاداء الفعال

وزيادة قيمة الشركة وتطوير الارشادات للإدارة والقيام بالإيصال المعلوماتي المناسب والكافي لأصحاب المصالح[9] .

أي أن الحوكمة منظومة شمولية إذا ما استثمرتها المنظمة على وفق منهجية منتظمة ستجعلها قادرة على التعامل مع متغيرات بيئتها الخارجية واستثمار معطيات بيئتها الداخلية وتقليل حالات الصراع وزيادة حالات الاندماج بين أصحاب المصالح بما يسهم في تحقيق الميزة التنافسية وتحقيق استدامتها التي تضمن ديمومة البقاء للمنظمة في عالم المنافسة. [18]

### 3- مداخل دراسة الحوكمة

أ- **المدخل الخارجي:** يركز هذا المدخل على أن الهدف الأساسي لنشاطات الشركة هو زيادة أرباحها وبالتالي زيادة الأرباح المالية للمالكين (المساهمين) . [19] ولتحقيق هذا الهدف عدّ الملاك (المساهمون) هم أصحاب المصالح في الشركة ومن يقوم بالرقابة والاشراف على عمل المديرين فيها. [12]

ب- **المدخل الداخلي:** وهو مدخل يركز على استعمال ركائز وأساليب ممارسة الحوكمة كأنموذج للرقابة على الشركة (OECD, 2000) المهتم بمصالح كل من له مصلحة في الشركة (أصحاب المصالح) وهم : الملاك (المساهمون)، مجلس الادارة، الادارة التنفيذية، العاملون، الموظفون داخل الشركة، المقرضون الاساسيون للشركة، العملاء الخاصون، الموردون الذين يرتبطون مع الشركة بعلاقات ومصالح بيع وشراء فضلاً عن الحكومة ووصولاً الى المجتمع ككل [6].

وفي رأي الباحثة أن المدخل الداخلي يعكس مفهوماً أوسع وأشمل لتحليل أساليب ممارسة الحوكمة، إذ يمنح اعتباراً قوياً للبيئة والأطراف المستفيدة كافة، وكذلك للمسائل الاجتماعية والاخلاقية، فضلاً عن مطالبته بتوصيل المعلومات المالية وغير المالية لمتخذي القرارات الداخليين والخارجيين وعلى هذا الاساس سنعتمد هذا المدخل في الدراسة الحالية.

### 4-الركائز الأساسية للحوكمة

أ- **السلوك الاخلاقي:** في البدء سنتطرق لتعريف الأخلاق اذ يشير هذا المصطلح الى مجموعة المبادئ أو القيم المعنوية لدى الأفراد أو المجموعات وعادة يُشار الى السلوك السليم بالسلوك الاخلاقي أو القانوني كما يُحكم على سلوكيات وأفعال الادارة من خلال الاخلاقيات حين يوجد بعض التعقيد في الخيارات الادارية الا ان

الأخلاقيات ليست واحدة على الدوام فهي تختلف باختلاف خلفية وثقافة وقيم ومعتقدات الاشخاص. [12] وتُدعم السلوكيات الأخلاقية من خلال توفير إطار قانوني لها ينظم العلاقة بين أصحاب المصالح من جهة والادارة من جهة ثانية ويتم من خلاله فصل السلطات واحترام الاستقلالية التي تتمتع بها اللجان الرقابية مع وجوب تحلي هذه القوانين بالوضوح والشفافية والانسجام في التطبيق. [21] ولا يمكن التوصل الى السلوك الاخلاقي السليم من دون توافر المهارات الادارية الكفوة والتي تكون قادرة على إدارة الموارد الخاصة بالمؤسسة بصورة عقلانية ورشيدة تليي طموحات أصحاب المصالح . [20]

ويجب على المديرين أن يفهموا أن مجلس الإدارة سيجعلهم مسؤولين تماماً عن تطوير ودعم الثقافة المنظمة والتي ينتج عنها قرارات وسلوكيات أخلاقية تمكنهم من صياغة وتنفيذ الاستراتيجيات التي ستساعد الشركة على انجاز التنافس الاستراتيجي وكسب عائدات فوق الاعتيادية. [19]

أن توافر السلوكيات الأخلاقية في المؤسسة سيجعلها تؤمن به وبالتالي سيستفيد أصحاب المصالح لأن الأفراد سيعملون بصورة أفضل وبالتالي فإن الجميع سيحترمون الشركة فيهم المستهلكين والزبائن [8] إذ أن السلوك الأخلاقي السليم سيساعد في التوصل الى حالة التوافق بين المصالح المتضاربة من أجل الوصول الى الاجماع الواسع عن مصلحة الجميع او المصلحة العامة والسياسات العامة ان امكن. [21]

ويعدّ السلوك الأخلاقي من أهم مصادر الشفافية التي تعنى بتوفير المعلومات الدقيقة في مواقيتها وافساح المجال أمام الجميع للاطلاع على المعلومات الضرورية والموثقة مما يساعد في اتخاذ القرارات الصائبة في مجال السياسات العامة. [19]

لهذا فإن السلوكيات الاخلاقية هي ليست مسؤولية تقع على عاتق مؤسسة واحدة بل هي مسؤولية كل المؤسسات والأطراف الفاعلة في الدولة والمجتمع لضمان وجود أنظمة أداريه متكاملة لتخطيط السياسة الاجتماعية والاقتصادية والبيئية تضمن حماية الموارد والحفاظ على البيئة من التلو. [4]

**ب- الرقابة والمساءلة:** إن وجود نظام متكامل من المحاسبة والمساءلة السياسية والإدارية للمسؤولين في وظائفهم العامة ولمؤسسات المجتمع المدني والقطاع الخاص والقدرة على محاسبة المسؤولين عن أدارتهم للموارد العامة ولاسيما تطبيق مبدأ فصل الخاص عن العام وحماية الصالح العام من تعسف واستغلال السياسيين يعد مساهمة في تفعيل أدوار أصحاب المصالح لنجاح المنشأة [6], إذ لا يقتصر الدور الرقابي على إداء الشركات على طرف واحد بل يشترك في ذلك العديد من الاطراف هي:

**1- أطراف رقابية عامة:** والتي بمجموعها تكون سوق الرقابة على الشركات وتشمل الحكومات والسلطات الرقابية التابعة لها كهيئة سوق المال ومصلحة الشركات والبورصة والمؤسسة المركزي في حالة البنوك ويتعلق الدور الرئيسي لهذه الاطراف بتقوية الانضباط والرقابة الخارجية من خلال تحسين الانظمة المصرفية والمالية بإيجاد نظام لضمان الودائع لحماية المودعين من حالات الفشل المالي للمؤسسات المصرفية والحد من مساهمات الشركات غير المالية في المؤسسات المصرفية وأيضاً مساهمات المصارف في الشركات غير المالية لتجنب تضارب المصالح ووضع رقابة على حدود الاقراض من قبل المؤسسات المصرفية للشركات التابعة او المتفرعة والمسؤولين والمديرين فيها والأطراف ذات العلاقة بها فضلاً عن تبني المعايير الدولية في مجال كفاية رأس المال والمعايير الخاصة بالحاسبة الدولية فيما يتعلق بالإفصاح وأعداد التقارير والشفافية المالية وأيضاً تعزيز المنافسة في السوق المصرفية وتطوير سوق الرقابة على الشركات وإصلاح تدابير وإجراءات دعم السيولة المالية ولاسيما في حالة إزالة الضمانات من قبل الحكومات لصالح المصارف. [15]

**2- أطراف رقابية مباشرة وتشمل :** المساهمون، ومجلس الإدارة، ولجنة المراجعة، والمراجعون الداخليون، والخارجيون ولتقوية الضبط الداخلي المؤسسي وحماية المساهمين يحب تقوية نظام مجلس الادارة ومساءلته من خلال التحديد الواضح والدقيق لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة والعقوبات على مخالفته وفرض التعيينات الالزامية لمديرين مستقلين وتحديد الحدود العليا للإدارة وضرورة الالتزام بها والمخصصات الإلزامية التي تسمح بالتصويت المتراكم للمديرين والإجراءات الإلزامية لاختيار المديرين غير التنفيذيين فضلاً عن تقوية حقوق المساهمين ذوي الاقلية وتحسين معايير المحاسبة والتدقيق وأعداد التقارير المالية وبالتالي تعزيز الشفافية والإفصاح وكذلك تعزيز نشاط المساهمين في الرقابة على الادارة. [22]

ويتوجب هنا أن تكون تقارير الرقابة الداخلية على مستوى الشركة ككل وأن يتمتع الملاك الخاص بالرقابة الداخلية بالكفاءة العلمية والمهنية والحيادية في العمل ويجب أن يتوفر الملاك استقلالية كي لا يكون تابعاً لأداره تخضع أنشطتها للمراجعة ويجب أن تكون وظيفة المراجعة الداخلية دائمة. [13]

3-أطراف أخرى: وتشمل الموردين والعملاء والمستهلكين والمودعين والمقرضين. فالموردون هم من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والبضائع والخدمات وتعتمد الشركة اعتماداً كلياً على كفاءة هؤلاء الموردين في توريد المواد والسلع والخدمات في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة [22]، وكلما كانت علاقة الشركة ممتازة مع الموردين كلما استطاعت كسب ميزات تنافسية في السوق بشأن تقديم الخدمة أو السلعة وسرعة تقديمها ومنافذ تقديمها وأسعارها التنافسية.

### الفصل الثالث (الجانب العملي)

#### اثر المحاسبة القضائية على حوكمة الشركات

اولاً: التعريف بالشركة عينة الدراسة:

تعتبر الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية من الشركات المهمة والعاملة في مصر من بداية الخمسينات وكانت مهمتها سد احتياجات السوق العراقية في حينها ولديها مجلس ادارة مشرفا على اعمالها وله الصلاحيات في التعيين وفتح فروع وخطوط انتاج لزيادة وسد الاحتياجات السوق المتزايدة للسوق العراقية .

ثانياً: عرض القوائم المالية وتحليل النتائج

1 - نسبة رأس المال ومؤشرات التداول كما في 2011/6/30

جدول (4) نسبة رأس المال ومؤشرات التداول بالشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق

النسبة المالية	2010	2009	2008	2007	2006	2005
نسبة دوران السهم (%)	9.91	3.88	3.73	3.31	4.40	1.76
العائد على السهم (دينار)	—	—	—	—	—	—
نسبة الملكية (%)	62.01	66.61	68.98	75.74	69.67	78.26
مكرر الأرباح	—	—	—	—	—	—
نسبة التداول مرة	2.2	2.57	2.70	3.49	2.84	3.85
القيمة الدفترية (دينار)	0.71	0.850	0.960	1.220	1.340	1.360
رأس المال العامل	3,946,743,	5,087,793,4	5,559,249,6	7,374,021,49	8,138,821,	8,200,973,52
القيمة السوقية	32653	21263	14428	11011	8733	46322
نسبة الأرباح الموزعة	—	—	—	—	—	—
مؤشرات التداول	2010	2009	2008	2007	2006	2005
عدد الأسهم المتداولة	752,385,28	294,787,90	283,598,665	251,683,859	333,805,09	133,342,851
القيمة المتداولة	2,412,962,	1,055,607,9	561,452,088	416,684,781	492,125,56	1,496,988,99
سعر الإغلاق السنوي	4.300	2.800	1.900	1.450	1.150	6.100
معدل السعر السنوي	3.210	3.580	2.000	1.650	1.450	11.250
أعلى سعر نفذ	4.800	6.450	2.500	2.500	1.850	21.000
أدنى سعر نفذ	2.300	1.900	1.400	1.150	1.050	6.000

المصدر (من اعداد الباحث بالاعتماد على سجلات الشركة)

يتضح من الجدول السابق وجود زيادة في رأس المال المدرج على مدار الخمس سنوات وزيادة في عدد الأسهم المتداولة والقيمة الخاصة بالتداول ويدل ذلك على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من قبل المحاسب القضائي ونجاح آليات الحوكمة التي تتبعها الشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق.

## 2 - الميزانية العامة الخاصة بالشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق :

جدول (5) الميزانية العامة الخاصة بالشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق

الميزانية العامة						
2005	2006	2007	2008	2009	2010	
<b>الموجودات المتداولة</b>						
2,618,340,456	3,595,230,866	1,817,427,536	1,341,768,202	1,225,783,446	986,493,365	التقود
4,777,523,255	5,272,418,928	4,467,145,895	4,137,958,424	4,325,437,932	3,978,515,313	المخزون (بالكلفة)
23,793,600	37,751,556	135,962,826	16,308,097	42,937	42,937	اعتمادات مستندية
—	2,500,000,000	2,500,000,000	1,500,000,000	1,250,000,000	—	استثمارات مالية قصيرة الأجل
3,660,543,693	1,152,040,840	1,409,288,127	1,831,818,087	1,536,900,125	2,273,159,786	المدينون
11,080,201,004	12,557,442,190	10,329,824,384	8,827,852,810	8,338,164,440	7,238,211,401	مجموع الموجودات المتداولة
<b>الموجودات الثابتة</b>						
834,026,881	644,131,875	490,150,238	343,081,849	220,531,445	171,496,431	القائمة بالقيمة الدفترية
193,300,010	193,295,951	193,295,951	193,295,951	4,899,692	37,031,821	المشروعات تحت التنفيذ
1,136,659,403	1,172,279,079	1,172,279,079	1,172,279,079	1,172,279,079	1,217,556,160	الاستثمارات المالية طويلة الأجل
2,163,986,294	2,009,706,905	1,855,725,268	1,708,656,879	1,397,710,216	1,426,084,412	مجموع الموجودات الثابتة
13,244,187,298	14,567,149,095	12,185,549,652	10,536,509,689	9,735,874,656	8,664,295,813	مجموع الموجودات
<b>مصادر التمويل طويلة الأجل</b>						
7,593,750,000	7,593,750,000	7,593,750,000	7,593,750,000	7,593,750,000	7,593,750,000	رأس المال الاسمي والمدفوع
2,739,035,610	3,291,621,093	1,971,823,798	2,257,794,715	2,663,205,806	2,833,831,235	الاحتياطيات
-615,825,792	-1,384,842,310	-983,827,035	-3,231,638,183	-4,419,452,170	-5,702,753,156	العجز المتراكم
648,000,000	648,000,000	648,000,000	648,000,000	648,000,000	648,000,000	تخصيصات طويلة الأجل
10,364,959,818	10,148,528,783	9,229,746,763	7,267,906,532	6,485,503,636	5,372,828,079	مجموع مصادر التمويل طويلة الأجل
<b>مصادر التمويل قصيرة الأجل</b>						
2,879,227,480	4,418,620,312	2,955,802,889	3,268,603,157	3,250,371,020	3,291,467,734	الدائنون
2,879,227,480	4,418,620,312	2,955,802,889	3,268,603,157	3,250,371,020	3,291,467,734	مجموع مصادر التمويل قصيرة الأجل
13,244,187,298	14,567,149,095	12,185,549,652	10,536,509,689	9,735,874,656	8,664,295,813	مجموع مصادر التمويل

المصدر (البيانات المالية الشركة)



يتضح من الجدول السابق وجود علاقة ارتباط متوسطة بين دور أصحاب المصالح وتنافسية المؤسسة عينة الدراسة، حيث تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة عينة الدراسة بالاستقلالية في أداء مهامها، كما أن قسم التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة يتوفر على الإمكانيات المادية والمالية اللازمة لأداء مهامه، وأن المدقق الداخلي يتمتع بقواعد السلوك المهني في يساهم في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، تعزيز الثقافة الأخلاقية، واكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وأنه تربطه علاقة تكامل مع المدقق الخارجي، وأن أعمال المدقق الداخلي تخضع إلى تقييم خارجي مستقل، إلا أن المؤسسة عينة الدراسة لا تتوفر على عدد كاف من موظفي قسم التدقيق الداخلي.

### 3 - حساب الأرباح والخسائر بالشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق

جدول (6) حساب الأرباح والخسائر بالشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق

حساب الأرباح والخسائر					
4,605,479,909	9,014,940,350	4,465,043,053	3,371,612,936	2,824,015,514	3,034,188,516
454,726	93,047,261	289,836,826	261,103,785	150,214,988	51,446,118
				3,885,126	
4,605,934,635	9,107,987,611	4,754,879,879	3,632,716,721	2,978,115,628	3,085,634,634
2,238,404,097	2,433,301,711	2,265,968,370	2,590,083,465	1,918,710,810	2,160,655,497
2,632,613,072	6,942,503,490	2,707,508,537	2,630,976,481	1,449,104,468	1,121,909,821
232,923,726	305,377,490	360,876,685	396,280,067	299,596,063	336,371,547
					10,120,000
202,804,919	208,780,982	197,605,422	168,097,369	166,759,547	112,701,493
46,700	9,831,531	384,635	65,000	348,450	1,079,150
		191,317,500			705,697,116
5,306,792,514	9,899,795,204	5,723,661,149	5,785,502,382	3,834,519,338	4,448,534,624
-700,857,879	-791,807,593	-968,781,270	-2,152,785,661	-856,403,710	-1,362,899,990
12,888,028	925,875	570,571	1,985,553	14,322,247	626,023
111,626,704	61,573,798	57,545,079	39,753,106	139,747,372	145,833,485
3,743,487					
128,258,219	62,499,673	58,115,650	41,738,659	154,069,619	146,459,508
6,503,427	14,550,907	34,047,425	13,222,676	229,158,179	16,296,489
36,722,705	25,157,691	39,113,990	123,541,470	256,321,717	50,564,015
43,226,132	39,708,598	73,161,415	136,764,146	485,479,896	66,860,504
-615,825,792	-769,016,518	-983,827,035	-2,247,811,148	-1,187,813,987	-1,283,300,986

المصدر (البيانات المالية الشركة)

يتضح من الجدول السابق أن مجلس الإدارة في المؤسسة عينة الدراسة يقوم بمهامه ومسؤولياته المخولة له قانوناً، إلا أنه لا يوجد فصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، كما أن موضوع أجور ومكافآت أعضاء الإدارة لا يتم الإفصاح عنه كلياً. مما يؤثر سلباً على أداء وتنافسية المؤسسات العراقية ؛ ولا تتوفر لجان مجلس الإدارة الثلاثة لجنة التدقيق، لجنة المكافآت، ولجنة الحوكمة؛ ولا يؤثر مستوى الإفصاح والشفافية على تنافسية المؤسسة عينة الدراسة؛

تهتم المؤسسة عينة الدراسة بموظفيها من خلال تقديم الخدمات الصحية والاجتماعية والتأمين لهم، وأنها ملتزمة بأداء واجباتها الضريبية في مواعيدها، وبتطبيق القوانين التي تحددها الدولة، وكذا تسديد مستحقات لدائنها بتاريخ استحقاقها، إلا أنها لا تطبق العدل والمساواة بين الموظفين، كما أنها لا تهتم بالقضايا البيئية والاجتماعية.

#### 4- حساب التدفقات النقدية بالشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق جدول (7) حساب التدفقات النقدية بالشركة الوطنية للصناعات الكيماوية والبلاستيكية بالعراق

التدفقات النقدية					
التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	-242,785,392	-77,979,773	-729,377,799	-2,029,489,664	—
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	3,495,849	-38,004,983	253,718,465	251,686,334	—
التدفقات النقدية من الأنشطة التموينية	—	—	—	—	—
صافي التدفقات النقدية	-239,289,543	-115,984,756	-475,659,334	-1,777,803,330	976,890,410
رصيد النقود في أول المدة	1,225,783,447	1,341,768,202	1,817,427,536	3,595,230,866	2,618,340,456
رصيد النقود في آخر المدة	986,493,904	1,225,783,446	1,341,768,202	1,817,427,536	2,618,340,456

المصدر (البيانات المالية الشركة)

يتضح من البيانات السابقة في الجدول السابق عدم اهتمام المؤسسة عينة الدراسة بسياسة إدارة المخاطر، وكذلك عدم توفرها على نظام معلومات فعال يفيد في تقييم المخاطر وأدائها؛ تسعى المؤسسة عينة الدراسة للارتقاء بأدائها وتحقيق ميزة تنافسية من خلال الربحية، حصولها على التمويل المناسب، تدنية التكاليف، الجودة، وكسب رضا ولاء الزبائن، إلا أن المؤسسة عينة الدراسة لا تهتم بالإبداعات التكنولوجية.

### الفصل الرابع: النتائج والتوصيات

#### أولاً: النتائج:

كشفت الدراسة مجموعة من النتائج يمكن تلخيص أهمها في ما يلي:

- 1- يقوم مجلس الإدارة في المؤسسة عينة الدراسة بمهامه ومسؤولياته المخولة له قانوناً، إلا أنه لا يوجد فصل بين منصب رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، و أن موضوع أجور ومكافآت أعضاء الإدارة لا يتم الإفصاح عنه كلياً. مما يؤثر سلباً على أداء وتنافسية المؤسسات العراقية .
- 2- لا تتوفر لجان مجلس الإدارة الثلاثة لجنة التدقيق، لجنة المكافآت، ولجنة الحوكمة.
- 3- لا يؤثر مجلس الإدارة بمهامه ومسؤولياته ولجانه على تنافسية المؤسسة عينة الدراسة.
- 4- تلتزم المؤسسة عينة الدراسة بالإفصاح عن أسماء ووظائف أعضاء مجلس الإدارة، التغيرات الجوهرية في رأسمالها، الأهداف والسياسات المتعلقة بها، وعن المعلومات الخاصة بأصحاب المصالح وفي الوقت المناسب، وهو ما انعكس إيجاباً على أداء هذه المؤسسات.
- 5- يساهم استخدام أسلوب المحاسبة القضائية في تحسين صورة الشركات أمام اصحاب المصالح والعملاء الحاليين والمرتبين لاعتماده على اسس محاسبية وقواعد قانونية ثابتة.
- 6- تهتم المؤسسة عينة الدراسة بموظفيها من خلال تقديم الخدمات الصحية والاجتماعية والتأمين لهم، وأنها ملتزمة بأداء واجباتها الضريبية في مواعيدها، وبتطبيق القوانين التي تحددها الدولة، وكذلك تسديد مستحقات لدائنيها بتواريخ استحقاقها، إلا أنها لا تطبق العدل والمساواة بين الموظفين، وأنها لا تهتم بالقضايا البيئية والاجتماعية.
- 7- توجد علاقة بين دور أصحاب المصالح وتنافسية المؤسسة عينة الدراسة، تتمتع وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة عينة الدراسة بالاستقلالية في أداء مهامها، كما أن قسم التدقيق الداخلي في هذه المؤسسة يتوفر على الإمكانيات المادية والمالية اللازمة لأداء مهامه، وأن المدقق الداخلي يتمتع بقواعد السلوك المهني في يساهم في تقييم وتحسين نظام الرقابة الداخلية، تعزيز الثقافة الأخلاقية، واكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب، وأنه

- تربطه علاقة تكامل مع المدقق الخارجي، وأن أعمال المدقق الداخلي تخضع إلى تقييم خارجي مستقل، إلا أن المؤسسة عينة الدراسة لا تتوفر على عدد كاف من موظفي قسم التدقيق الداخلي.
- 8- عدم اهتمام المؤسسة عينة الدراسة بسياسة إدارة المخاطر، وكذا عدم توفرها على نظام معلومات فعال يفيد في تقييم المخاطر وأدائها.
- 9- لا يؤثر التدقيق، الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر على تنافسية المؤسسة عينة الدراسة.
- 10- تسعى المؤسسة عينة الدراسة للارتقاء بأدائها وتحقيق ميزة تنافسية من خلال الربحية، حصولها على التمويل المناسب، تدنية التكاليف، الجودة، وكسب رضا ولاء الزبائن، إلا أن المؤسسة عينة الدراسة لا تهتم بالإبداعات التكنولوجية.

#### ثانياً: التوصيات:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بما يلي:

- 1- قيام الجهات الرقابية على المؤسسات العمومية الاقتصادية العراقية بتشجيع تلك المؤسسات على تطبيق نظام حوكمة المؤسسات، وحثها على إصدار دليل بالمبادئ الأساسية التي تحكم هذا النظام، والسعي لتخصيص قسم خاص بالحوكمة في هذه المؤسسات.
- 2- تفعيل دور مجلس الإدارة أكثر في المؤسسات العمومية الاقتصادية من خلال إنشاء أقسام خاصة بلجان مجلس الإدارة الثلاثة، التدقيق الداخلي، والمكافآت، والحوكمة وتفعيل دورها وإعطائها مزيد من الإفصاح والشفافية خاصة ما يتعلق بمكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وهذا في سبيل وضع الضوابط الكفيلة بتطبيق نظام حوكمة المؤسسات.
- 3- حرص المؤسسة عينة الدراسة على تطبيق العدل والمساواة بين الموظفين مع القيام بدورات تكوينية وبرامج توعية لهم حول مبادئ حوكمة المؤسسات.
- 4- وضع قوانين وتشريعات خاصة تحت المؤسسات العمومية الاقتصادية على إعطاء عناية خاصة وأبداء مسؤوليتها تجاه البيئة التي تعمل فيها.
- 5- الاهتمام أكثر بقسم التدقيق الداخلي من خلال تدعيمه بالموارد البشرية اللازمة للقيام بعمليات التدقيق، وكذلك الاهتمام بإدارة المخاطر في المؤسسة من خلال توفير نظام معلومات فعال يفيد في تقييم المخاطر وأدائها.
- 6- العمل على منح استقلالية أكبر للمدققين الداخليين مع مراعاة أداء مهامهم على وفق المعايير الدولية للتدقيق، ووفق أطر أخلاقية عالية.
- 7- اهتمام المؤسسات العمومية الاقتصادية العراقية بتدعيم تنافسياتها من خلال إعطاء أهمية كبيرة للإبداعات التكنولوجية والتجديد والابتكار.
- 8- إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول حوكمة المؤسسات لتعميق وفهم أهميتها.



### Conflict of Interests.

There are non-conflicts of interest .

### المصادر

- 1- Gray, Dahlia(2008)" Forensic Accounting And Auditing: Compared And Contrasted To Traditional Accounting And Auditing" The American Journal of Business Education,V.1,N.2.
- 2- Smith,G.and Crumblley,d.,2009 ,How Divergent are Pedagogical views Toward The Fraud /Forensic Accounting Curriculum?, Global Perspective on Accounting Education ,Vol.6, pp.1-24
- 3- Blessing, Ijeoma(2015)" Empirical Analysis on The Use of Forensic Accounting Techniques in Curbing Creative Accounting" The International Journal of Economics, Commerce and Management, V.III, N,1 .
- 4- EMMA, I. OKOYE, AND'CLETUS O. AKENBOR,(2009), FORENSIC ACCOUNTING IN DEVELOPING ECONOMIES - PROBLEMS AND PROSPECTS, the university advanced research journal, issue1, pp1-13
- 5- سعد الدين، إيمان محمد،(2010)،دراسة تحليلية للمحاسبة الابتدائية ودور المحاسب القانوني في مواجهتها بالتطبيق على قطاع الاتصالات والتكنولوجيا المصري، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة جامعة القاهرة، عدد (75)، السنة (49) ص 255- 306.
- 6- صالح، أحمد علي، 2006، بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية ومدى ملائمتها لحاكمية الشركات، أطروحة دكتوراه،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، غير منشورة.
- 7- السيبي،نجوى احمد،(2006)، دور المحاسبة القضائية في الحد من ظاهرة الغش في القوائم المالية - دراسة ميدانية، مجلة العلمية للاقتصاد والتجارة جامعة عين شمس، عدد أول، ص 33-84.
- 8- Shapiro, Alan C., (2003), (Foundations of Multinational Financial Management), University of South California , John Wiley & Sons, inc., New York , USA.
- 9- Smith, G. and Crumblley, D .,2003 ,How Divergent are Pedagogical views Toward The Fraud /Forensic Accounting Curriculum?, Global Perspective on Accounting Education ,Vol.6, pp.1-24
- 10- Akoum, Ibrahim, (2006), (The Governance Cycle and it's implication for the middle east Union of Arab Banks magazine , No:303, Beirut, Lebanon
- 11- Zadeh, Hassan& Ramazani, Morteza(2012)" Accountant's Perception of Forensic Accounting ,Case Study of Iran "The Journal of Management and Business Research,V.12,N6
- 12- Atrill, Peter, (2003), (Financial Management for Non-Specialist) , Parson education , Prentice Hall , Harlow , UK.
- 13- حماد، طارق عبد العال، 2006، دور الرقابة الداخلية في تطبيق مبادئ الحوكمة، ديوان المحاسبة، الكويت.

- 14- Shapiro, Alan C., (2003), (Foundations of Multinational Financial Management), University of South California , John Wiley & Sons , inc., New York , USA
- 15- سامي، مجدى محمد، (2002) دور المحاسبة القضائية في تشخيص واكتشاف عمليات الاحتيال والخداع المالي - دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد 24، ص 135-171.
- 16- Sarkar, A.N., et al;(2005), (Strategic Business Management and Banking) , Rai Business School, Rai University, Deep & Deep Publications Pvt. Ltd, New Delhi, India
- 17- حشاد، نبيل، 2004، إدارة المخاطر المصرفية، مجلة اتحاد المصارف العربية، العدد (286)، بيروت، لبنان.
- 18- سيلفان، جون، سمبونارس، جورجيا، 2006، خلق بيئة مستدامة للشركات، المؤسسة الدولي ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية.
- 19- Hitt, Michael A. et al;(2003), (Strategic Management: Competitiveness and Globalization) , Arizona University, Thomson South-Western , New York, USA.
- 20- Cook, Mark, etal;(2000), (Business Economics: Strategy and Applications), School of Business, Nene Collage of Higher Education , Pitman Publishing , London , UK.
- 21- كريم، حسن، 2004، مفهوم الحكم الصالح، مجلة المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، العدد (309)، بيروت، لبنان.
- 22- المنوفي، ريهام (2011) : دور المراجعة القضائية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، مجلة البحوث المالية والتجارية، ع 1.